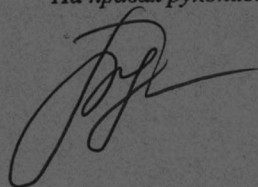


О- 794058

На правах рукописи



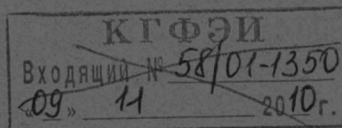
Белозерова Татьяна Геннадьевна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Специальность: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ростов-на-Дону — 2010



Работа выполнена в ГОУ ВПО «Кубанский государственный университет».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Кутер Михаил Исаакович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Булыга Роман Петрович

кандидат экономических наук, доцент
Макаренко Елена Николаевна

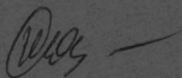
Ведущая организация: Южный федеральный университет

Защита состоится 26 ноября 2010 г. в 13³⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.209.02 в Ростовском государственном экономическом университете (РИНХ) по адресу: 344002, г. Ростов на Дону, ул. Большая Садовая, 69, ауд. 231.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Ростовского государственного экономического университета (РИНХ).

Автореферат разослан 25 октября 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Иванова О.Б.



ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. По мере развития экономики, внедрения новых технологий и научных достижений в целях реализации многочисленных национальных проектов приоритетным направлением в Программе социально-экономического развития РФ на среднесрочную перспективу и подтвержденным в стратегии РФ в области развития науки и инноваций определено решение задач в сфере учета, оценки и защиты прав на объекты интеллектуальной собственности.

На сегодняшний день в России в среднем используется 8—10% инновационных идей и проектов. В США и Японии эти показатели составляют 62% и 95% соответственно. Доля Российской Федерации в мировой торговле результатами интеллектуальной деятельности не превышает 0,3%, а удельный вес нематериальных активов в совокупной активной массе российских организаций составляет от 2 до 5%, тогда как в западных странах — 50% и более.

Одним из приоритетных направлений в конкурентной борьбе с западными монополистами на рынке сбыта товаров и услуг можно считать увеличение доли нематериальных активов в общей структуре активов организации, что, в свою очередь, требует безотлагательного решения ряда актуальных проблем идентификации, оценки, амортизации и отражения в учете результатов интеллектуальной деятельности.

Вопросы терминологии и установления критериев признания объектов в качестве нематериальных активов усложняются тем, что в Российской Федерации постоянно происходят изменения в методологии учета, связанные с изменяющейся законодательной базой, а также существенными противоречиями требований налогового и бухгалтерского законодательства. Горячие дискуссии разгораются и в большинстве стран с развитой рыночной экономикой, и в международных организациях, занимающихся разработкой стандартов финансового учета и отчетности.

Все вышеизложенное позволяет обозначить актуальность предлагаемого направления исследования, его цель, выделить основные направления, определить задачи, решение которых обеспечит достижение поставленной цели.

Степень разработанности проблемы. Общетеоретические вопросы анализа определения и классификации базовых категорий бухгалтерского учета нематериальных активов рассмотрены авторитетными российскими и зарубежными учеными, среди которых Р.Я. Вейцман, П. Герстнер, М.Х. Жебрак, Дж. Каннинг, К. Маркс, Д. Мелис, Е.Е. Сиверс, А. Смит, И.Ф. Шер, О. Шмалленбах и др.

Исследованием и решением актуальных вопросов, связанных методикой учета нематериальных активов, занимались такие авторитетные авторы современности, как А.С. Бакаев, Р.П. Булыга, Л.В. Горбатова, И.Э. Гущина, А.В. Власов, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, Н.Н. Карзаева, В.В. Ковалев, Л.И. Куликова, М.И. Кутер, Н.Т. Лабынцев, А.Д. Ларионов, Е.А. Мизи-

ковский, В.Ф. Палий, В.В. Патров, В.И. Петрова, С.Н. Поленова, М.Л. Пятов, В.С. Ржаницына, Я.В. Соколов, Г.М. Соколова, Л.З. Шнейдман и др.

Неоспоримый вклад в развитие данного направления бухгалтерского учета внесли такие зарубежные исследователи, как Й. Бетте, Л.А. Бернштейн, Ф. Вуд, М.Р. Мэтьюс, Б. Нидлз, Ф. Обербринкманн, М.Х.Б. Перера, Дж. Рис, Ж. Ришар, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Р. Энтони и др.

Вместе с тем проблемы учета интеллектуальной собственности вызывают интерес все большего числа ученых и специалистов. Развитие рыночной экономики, появление новых форм финансовых взаимоотношений, потребность обновления производственного потенциала объясняют необходимость совершенствования существующей нормативной базы, адаптации ее к международной практике.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы — теоретическое исследование нематериальных активов как экономической и учетной категории, обоснование и выработка методических решений и практических рекомендаций по совершенствованию существующего механизма их учетного отражения.

Достижение указанной цели потребовало постановки и решения следующих задач.

1. Исследовать экономико-правовые аспекты идентификации нематериальных активов, сопоставив нормы гражданского, налогового и бухгалтерского законодательства.

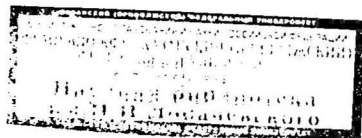
2. Определить соотношение и взаимодействие понятий «неосозаемые активы», «нематериальные активы», «интеллектуальная собственность», «деловая репутация»; проанализировать существующие классификации нематериальных активов.

3. Провести сравнительный анализ подходов к отражению информации о нематериальных активах в российской и международной практике и рассмотреть особенности налогового учета нематериальных активов.

4. Установить связь и характер взаимодействия между научными исследованиями, опытно-конструкторскими разработками и созданием результатов интеллектуальной деятельности; изыскать возможность объединения положений по бухгалтерскому учету нематериальных активов, научных исследований и опытно-конструкторских разработок.

5. Изучить генезис понятия «деловая репутация», его соотношение с категорией «нематериальные активы»; сопоставить идентификационные признаки внутренние созданной и приобретенной деловой репутации; разработать методику и обосновать возможность отражения в учете и отчетности внутренне созданной деловой репутации.

6. Исследовать современные проблемы первоначальной и последующей оценки нематериальных активов в условиях статико-динамической учетной практики и раскрыть механизм отражения в учете результатов переоценки и обесценения, основанных на положениях российских и международных стандартов.



7. Определить роль амортизационных процессов в оценке нематериальных активов, а также уточнить методику расчета амортизации способом уменьшаемого остатка в целях обеспечения полного распределения стоимости амортизируемого актива.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования выступают вопросы учетного отражения, включающие процессы идентификации, стоимостной оценки, классификации и отражения на счетах бухгалтерского учета объектов нематериальных активов в условиях адаптации российского учета в среду Международных стандартов финансовой отчетности.

Объектом исследования диссертационной работы определена действующая методика и организация бухгалтерского учета нематериальных активов как наиболее сложная и противоречивая учетная категория. Углубленный анализ выполнен на базе практических материалов важнейших отраслей экономики и организаций Краснодарского края.

Теоретико-методологической основой исследования послужили труды ведущих ученых в области бухгалтерского учета, законодательные и нормативные документы Российской Федерации, в первую очередь Гражданский кодекс РФ (ч. 1–4), Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положения по бухгалтерскому учету: «Учетная политика организации», «Бухгалтерская отчетность организации», «Учет основных средств», «Учет нематериальных активов» и др., методические рекомендации, инструкции, указания, а также Международные стандарты финансовой отчетности. Кроме того, использовались публикации в российских и зарубежных изданиях, материалы российских и международных научных конференций и конгрессов, специальная, общэкономическая и правовая литература. Изучены труды ведущих ученых-экономистов по тематике, совпадающей и смежной с избранным направлением исследования.

Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», раздел 1 «Бухгалтерский учет и экономический анализ», п. 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных» и п. 1.7 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам».

Инструментарно-методический аппарат исследования. При решении определенных в диссертационном исследовании задач применялись методы системного анализа и синтеза, сводки и группировки, сравнения и классификации, моделирования и обобщения, индукции и дедукции, статистические расчеты, используемые мировой наукой в познании социально-экономических явлений и позволяющие наиболее полно изучить исследуемые проблемы.

Информационную базу научного исследования составили материалы Министерства экономического развития и торговли РФ, Министерства финансов РФ, Росстата РФ, Комитета по статистике Краснодарского края, бухгалтерская финансовая отчетность около 4 тыс. организаций Краснодарского края, а также материалы периодических изданий.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования базируется на том, что в современных условиях адаптации бухгалтерского учета в России к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности разработка положений, направленных на совершенствование методологического обеспечения бухгалтерского учета нематериальных активов, становится объективной необходимостью, что предполагает совершенствование действующей методики бухгалтерского учета и представления отчетной информации.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1. Современные толкования термина «нематериальные активы» в значительной степени исходят из принципа приоритета экономического содержания над правовой формой и определяют в качестве важнейшего идентификационного признака способность приносить экономические выгоды, что приводит к постепенному ослаблению и утрате связи между системой нормативного регулирования бухгалтерского учета, с одной стороны, и гражданским и налоговым законодательством — с другой. Не отрицая экономической составляющей данной категории и признавая ее приоритетность над юридической, представляется целесообразным систематизировать экономико-правовые критерии идентификации нематериальных активов в их авторском определении. Такой подход позволяет рассматривать нематериальные активы как объект, способный генерировать потенциальные экономические выгоды, с одной стороны, и как объект имущественных прав — с другой.

2. Использование в теории и практике учета ряда смежных категорий: «неосозаемые активы», «нематериальные активы», «интеллектуальная собственность», «деловая репутация», весьма близких по значению и зачастую воспринимаемых как синонимы, требует определения характера их взаимосвязи, выявления общих и отличительных черт для построения научно обоснованной классификации. Среди приоритетных классификационных признаков необходимо выделить: 1) характер прав на объект; 2) срок действия; 3) погашение стоимости; 4) источник поступления; 5) возможность отчуждения. Возможно использование и иных оснований в зависимости от информационных потребностей пользователей отчетной информации.

3. Применение принципов последовательности и существенности при идентификации нематериальных активов позволяет говорить о возможности и целесообразности установления стоимостного лимита (по аналогии с основными средствами). При этом активы, не признанные в качестве нематериальных вследствие их незначительности, могут быть учтены в составе расходов будущих периодов. Помимо повышения достоверности отчетных данных это будет способствовать унификации правил бухгалтерского и налогового учета и сокращению числа необоснованных различий между данными информационными системами.

4. Рассматривать и регламентировать методику бухгалтерского учета затрат на исследования и разработки вне связи с нематериальными активами невозможно. Первоочередная цель и важнейший результат научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ — создание объекта нематери-

альных активов, поэтому их идентификация и учет неразрывно связаны друг с другом. Объединение норм положений по бухгалтерскому учету нематериальных активов и затрат на исследования и разработки позволит обеспечить последовательность и единство учетной методологии на всех стадиях создания нематериальных активов. Текст Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов следует дополнить терминами «исследования» и «разработки», дав их определения и указав критерии признания соответствующих затрат. Учет результатов интеллектуальной деятельности, не подлежащих правовой охране, представляется целесообразным организовать в составе расходов будущих периодов.

5. Российские и международные стандарты финансовой отчетности подразделяют деловую репутацию на внутренне созданную и приобретенную в результате объединения предприятий. Некорректность такого деления обусловлена внутренним единством категории «деловая репутация», которая возникает внутри организации, но ее идентификация и оценка с достаточной степенью надежности становятся возможными лишь в момент объединения предприятий. В настоящее время в отечественном и зарубежном учете отсутствует практика признания и оценки деловой репутации до момента продажи (объединения) предприятий. Разработка методики расчета и раскрытие данного показателя в составе пояснений к бухгалтерской отчетности позволят повысить ее информативность.

6. «Обесценение» и «амортизация» отражают процесс «потребления» стоимости с позиции статической и динамической учетных концепций. В первом случае объект учета — утрата стоимости, во втором — ее распределение. Эти процессы параллельны и независимы друг от друга. Их недопустимо рассматривать как взаимодополняющие элементы одной совокупности. Также недопустимо отождествление категорий «уценка» и «обесценение». Обесценение (удорожание) представляет собой объективный процесс изменения стоимости, а уценка (дооценка) — учетную процедуру отражения результата изменения стоимости.

7. Моделирование процесса начисления амортизации способом уменьшаемого остатка по методике, установленной в ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» позволило выявить следующие особенности: 1) данный способ обеспечивает нелинейное погашение стоимости только при установленном в организации коэффициенте, равном двум или трем, и 2) остаточная стоимость становится равной нулю за несколько месяцев до конца срока полезного использования. Соответственно, использование установленной методики расчета амортизации нематериальных активов способом уменьшаемого остатка не позволяет полностью распределить их стоимость к концу срока полезного использования. Модификация формулы позволяет распределить амортизируемую стоимость без остатка.

Проведенное исследование и разработка комплекса теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета нематериальных активов позволили сформулировать ряд элементов научной новизны.

Научная новизна диссертационной работы заключается в разработке комплекса рекомендаций и положений, направленных на совершенствование методологического и методического обеспечения бухгалтерского учета нематериальных активов. Основные положения работы, содержащие элементы научной новизны и выносимые на защиту, состоят в следующем:

1. Дано авторское определение нематериальных активов как совокупности имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, продукции, работ, услуг. При этом в зависимости от применяемой учетной концепции в идентификации активов — юридической, основанной на праве собственности, или экономической, базирующейся на контроле, — нематериальными активами могут быть признаны либо исключительные имущественные права, либо имущественные права, вообще, что обеспечит непротиворечивость между экономической сущностью и юридической формой нематериальных активов.

2. Представлена расширенная классификация нематериальных активов посредством объединения их экономических и правовых начал и выделения основных классификационных признаков: 1) характер прав на объект; 2) срок действия; 3) погашение стоимости; 4) источник поступления и 5) возможность отчуждения. Это позволит дать комплексную характеристику объектам нематериальных активов в разрезе их основных элементов, использовать единообразный порядок при учете тех или иных групп нематериальных активов и при раскрытии информации о них в бухгалтерской отчетности.

3. Научно обоснована целесообразность предоставления экономическим субъектам возможности устанавливать в учетной политике для целей бухгалтерского учета стоимостный лимит при идентификации активов в качестве нематериальных. Для учета результатов интеллектуальной деятельности, не признанных в качестве нематериальных активов вследствие их несущественности, предложено использовать счет 97 «Расходы будущих периодов», что будет способствовать повышению достоверности отчетности, упрощению процедуры учета в отношении малоценных активов и обоснованному сокращению числа различий между бухгалтерским учетом и налогообложением.

4. Определена функциональная роль и неразрывная связь затрат на научные исследования и опытно-конструкторские разработки с созданием нематериальных активов, на основе которой предложено: объединить нормы положений по бухгалтерскому учету нематериальных активов и затрат на НИ-ОКР; ввести в текст положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов понятия «исследования» и «разработки»; организовать учет результатов интеллектуальной деятельности, не подлежащих правовой охране, на счете 97 «Расходы будущих периодов». Это позволит устранить противоречия и обеспечить последовательность и преемственность в методике бухгалтерского учета затрат на НИОКР, преследующих своей основной целью создание объектов нематериальных активов.

5. Обоснована недопустимость противопоставления внутренне созданной и приобретенной деловой репутации. Доказано внутреннее единство катего-

рии «деловая репутация», вследствие чего речь должна идти не о двух разных понятиях, а о двух состояниях (качествах, фазах) одной и той же категории — «деловая репутация». Это послужило основной предпосылкой при разработке методики расчета деловой репутации как разницы между рыночной оценкой организации (стоимостью всех ее акций или долей на бирже) и балансовой стоимостью (величиной чистых активов, исчисленных по данным бухгалтерского учета), направленной на повышение информативности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

6. Определена взаимосвязь между категориями «уценка», «обесценение» и «амортизация». Установлена ошибочность одновременного уменьшения балансовой стоимости амортизируемых активов на величину накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения в одной системе счетов. Показана некорректность одновременного отражения операций по уценке и обесценению активов. Дано определение переоценки (уценки или дооценки) как учетной процедуры, уменьшающей (увеличивающей) первоначальную оценку объекта бухгалтерского наблюдения вследствие его обесценения (удорожания). Это обеспечит формирование полной и непротиворечивой информации о нематериальных активах в бухгалтерском учете и отчетности.

7. Уточнена методика расчета амортизации нематериальных активов способом уменьшаемого остатка посредством модификации формулы, позволяющей распределить амортизируемую стоимость точно к концу срока полезного использования, не сокращая и не продлевая его, что обеспечит соответствие периода начисления амортизации нематериальных активов установленному сроку их полезного использования.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в обосновании и выработке рекомендаций по совершенствованию действующей нормативной базы и практики бухгалтерского финансового и управленческого учета и анализа нематериальных активов, которые могут быть использованы в деятельности организаций различных форм собственности и отраслевой направленности.

Внедрение разработанных в диссертации предложений и рекомендаций позволит повысить достоверность бухгалтерского учета, может найти применение при подготовке изменений и дополнений в действующее российское законодательство на пути его сближения с международной учетной практикой, а также при унификации бухгалтерского и налогового учета.

Выказанные в работе практические рекомендации могут быть использованы широким кругом ответственных организаций при формировании учетной политики, в процессе отражения хозяйственных операций с нематериальными активами на счетах бухгалтерского учета, а также при раскрытии информации в бухгалтерской отчетности.

Апробация результатов исследования. Отдельные положения работы рекомендованы для использования в бухгалтерском учете экономических субъектов различных отраслей Краснодарского края и практически внедрены в организациях г. Краснодара, а также в учебном процессе.

Результаты работы получили широкое применение в учебном процессе Кубанского государственного университета (г. Краснодар) при изучении дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Бухгалтерский управленческий учет», «Аудит», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Международные стандарты аудита» студентами высших учебных заведений, а также бухгалтерами-практиками. Ряд рекомендаций и предложений внедрены в практическую деятельность ООО «РосИнтерКом» и ОАО «Кубаньавтотехснаб».

Выводы, полученные в ходе исследования, представлены на международных и региональных научно-практических конференциях, а также семинарах, совещаниях, опубликованы в сборниках научных трудов.

Основные положения диссертационного исследования отражены в 25 работах (статьях и тезисах), авторский объем которых составляет 5,65 п. л., в т. ч. в 2 статьях, опубликованных в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Объем и структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, объединяющих восемь разделов, заключения, списка использованных источников из 181 наименования. Диссертация изложена на 196 страницах, содержит 23 таблицы, 5 рисунков, 2 формулы и 7 приложений. Диссертация имеет следующую структуру.

ВВЕДЕНИЕ

1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ:

ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

- 1.1. Экономико-правовые аспекты идентификации и классификации нематериальных активов
- 1.2. Нематериальные активы в российских и международных стандартах: сходства, различия, пути гармонизации
- 1.3. Особенности формирования информации о нематериальных активах, используемой в целях налогообложения

2. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ И ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ В КАЧЕСТВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

- 2.1. Научные исследования и опытно-конструкторские разработки и их роль в создании нематериальных активов
- 2.2. Деловая репутация: сложности идентификации, оценки и отражения в учете и отчетности

3. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В УСЛОВИЯХ СТАТИКО-ДИНАМИЧЕСКОЙ УЧЕТНОЙ ПРАКТИКИ

- 3.1. Анализ методических подходов к первоначальной оценке нематериальных активов
- 3.2. Проблемы последующей оценки нематериальных активов. Переоценка и обесценение
- 3.3. Учет амортизации нематериальных активов и направления его развития

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

ПРИЛОЖЕНИЯ

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Полученные в диссертационном исследовании научные результаты, основные идеи, выработанные рекомендации нашли отражение при решении трех логически взаимосвязанных групп теоретических, организационных и методических проблем.

Первая группа проблем, рассматриваемых в работе, носит теоретический характер и связана с исследованием концептуальных основ бухгалтерского учета нематериальных активов в российской и международной практике.

1.1. Исследование экономических и юридических начал, лежащих в основе понятий «нематериальные активы», «неосозаемые активы», «результаты интеллектуальной деятельности» и «интеллектуальная собственность», которые зачастую воспринимаются если не как синонимы, то довольно близкие по значению, позволило выявить ряд существенных отличий.

С юридической точки зрения, лишь некоторая часть результатов интеллектуальной деятельности может быть признана интеллектуальной собственностью, а именно, лишь та, которой в соответствии с действующим законодательством предоставляется правовая охрана. Это позволяет говорить о различии в понятиях «интеллектуальная собственность» и «результаты интеллектуальной деятельности» в юридическом аспекте.

Результаты интеллектуальной деятельности представляют собой совокупность исключительных имущественных, личных неимущественных и иных охраняемых законом прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, продукции, работ, услуг. Соответственно интеллектуальная собственность есть исключительное имущественное право на результаты интеллектуальной деятельности.

Наиболее общим понятием выступают «неосозаемые активы», важнейшим и единственным отличительным признаком которых среди других активов следует признать отсутствие материально-вещественной структуры. Они включают нематериальные активы, затраты в расходы будущих периодов, дебиторскую задолженность и финансовые вложения (рис. 1).

С юридической точки зрения, все перечисленные объекты непосредственно не относятся к имуществу, но признаются носителями имущественных прав. При этом нематериальные активы, дебиторская задолженность, финансовые вложения и часть затрат в расходы будущих периодов относятся к исключительным имущественным правам.

В случае с затратами, понесенными в целях извлечения будущих экономических выгод (которые согласно правилам бухгалтерского учета будут признаны в качестве расходов тех отчетных периодов, когда будут получены такие экономические выгоды или когда станет очевидной невозможность их получения), исключительные имущественные права на результаты интеллектуальной деятельности отсутствуют. Более того, зачастую отсутствуют даже результаты интеллектуальной деятельности.



Рис. 1. Соотношение между понятиями «неосязаемые активы», «нематериальные активы», «интеллектуальная собственность» и «деловая репутация»¹

1.2. С юридической точки зрения, нематериальные активы (за исключением деловой репутации) представляют собой имущественные права на результаты интеллектуальной деятельности (рис. 2).

При этом отличие между российской и международной практикой проявляется по двум направлениям. Во-первых, отечественные стандарты признают нематериальными активами лишь те результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, на которые у организации имеются исключительные имущественные права, в то время как международные нормы более либеральны и считают достаточным наличие любого имущественного права, к примеру, права владения или пользования. Во-вторых, деловая репутация согласно российским правилам рассматривается как составной элемент нематериальных активов, когда в международной практике эти категории четко разграничены.

Таким образом, можно констатировать, что нематериальный актив, с юридической точки зрения, представляет собой совокупность имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, продукции, работ, услуг.

При этом в зависимости от применяемой учетной концепции в идентификации активов — юридической, основанной на праве собственности, или экономической, базирующейся на контроле над активами, — нематериальными активами будут признаны либо *исключительные имущественные права*, либо *имущественные права вообще* (как исключительные, так и неисключительные; разумеется, кроме личных прав, которые лежат вне сферы объектов бухгалтерского наблюдения).

¹ Составлено автором.

В наиболее общем виде актив, с экономической точки зрения, возможно идентифицировать как экономические ресурсы, а с юридической — как имущество (совокупность имущественных прав).

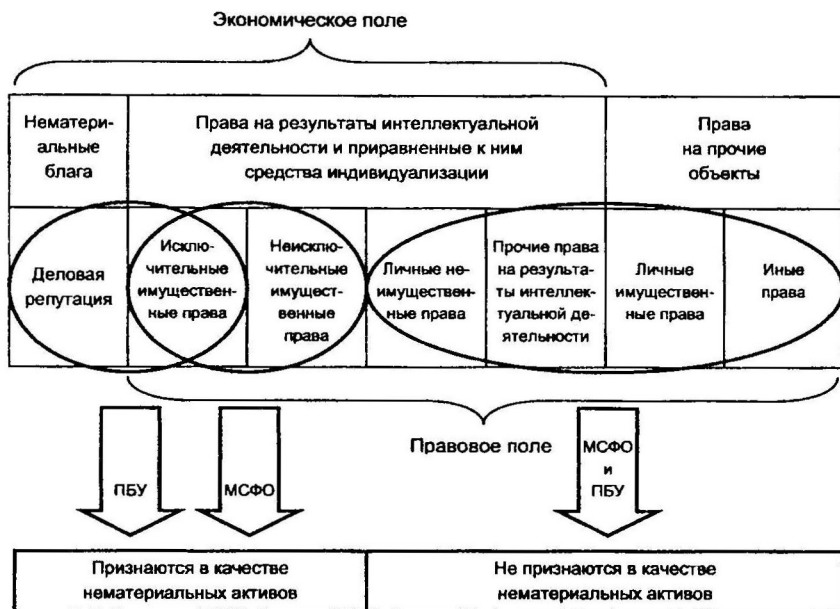


Рис. 2. Юридические и экономические составляющие понятия «нематериальные активы»¹

Традиционно считается, что первое определение лежит в основе современного толкования активов (экономическому содержанию отдается приоритет), а второе преобладало в условиях доминирования в учете принципа бухгалтерского консерватизма, норм, берущих свое начало от Римского права.

В действительности оба подхода могут существовать и существуют одновременно, не противореча друг другу. Если исходить из максимальной осторожности в оценке и в контроле, то активом (ресурсом, контролируемым компанией и обещающим ей экономические выгоды в будущем) следует признать лишь те объекты, на которые имеются исключительные имущественные права. С равным основанием можно допустить, что для контроля над активом и извлечения из него экономических выгод достаточно иметь к нему доступ, который, с юридической точки зрения, означает не что иное, как право пользования.

Таким образом, каждый подход к толкованию экономической сущности явления проявляется через адекватную ему юридическую форму (формы).

¹ Разработано автором.

Применительно к активам это означает правомерность рассмотрения их в качестве обещающих будущие выгоды экономических ресурсов (экономический подход) и одновременно — имущества (юридический подход).

1.3. Считаю целесообразным выделить пять наиболее важных классификационных признаков нематериальных активов: 1) характер прав на объект; 2) срок действия; 3) погашение стоимости; 4) источник поступления; 5) возможность отчуждения (табл. 1)¹. Что касается остальных, то их использование также возможно, но будет в существенной степени определяться информационными запросами конкретных пользователей отчетной информации, спецификой деятельности организации и иными субъективными факторами.

1.4. Предлагается предоставить экономическим субъектам возможность устанавливать в учетной политике для целей бухгалтерского учета стоимостной лимит при идентификации активов в качестве нематериальных (по аналогии с основными средствами), что будет способствовать устранению различий между бухгалтерским учетом и налогообложением, а также формированию достоверных показателей в отчетности и повышению эффективности учета.

Технически организовать учет подобных активов не составит труда. Для этого в наибольшей степени подходит счет 97 «Расходы будущих периодов», на котором уже сегодня учитываются объекты, близкие по своей сути к нематериальным активам, но не отвечающие какому-либо критерию их признания (например, лицензии на право использования программных продуктов).

Вторая группа проблем обусловлена противоречиями в признании и отражении в учете таких дискуссионных учетных категорий, как «деловая репутация» и «результаты НИОКР».

2.1. Выполненный анализ норм ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» позволяет сделать вывод о том, что рассматривать и регламентировать вопросы бухгалтерского учета затрат на научные исследования и разработки вне связи с нематериальными активами невозможно. В целях устранения отмеченных недостатков целесообразно сформулировать ряд рекомендаций по совершенствованию действующей нормативно-законодательной базы учета затрат на НИОКР в рамках предлагаемой общей схемы отражения результатов интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации (рис. 3).

Первое. Объединить нормы ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Научно-исследовательская, научно-техническая деятельность, а также экспериментальные разработки направлены на получение и применение новых знаний, сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

¹ Составлено автором.

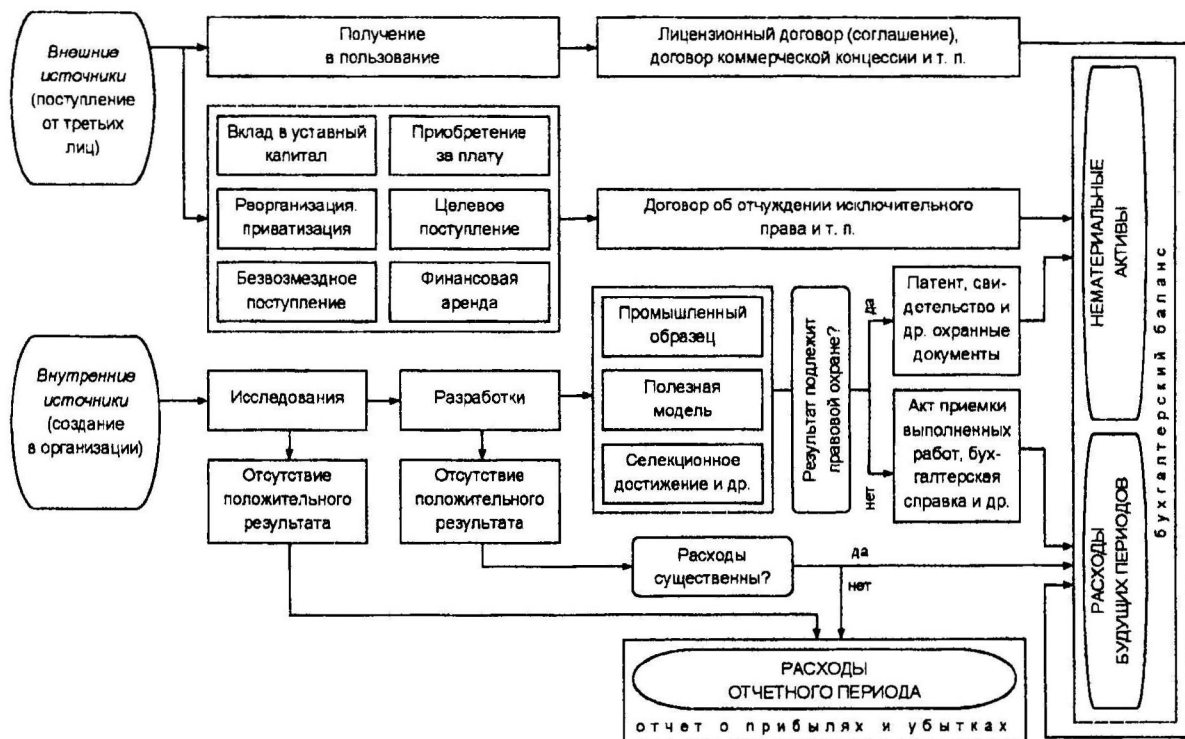


Рис. 3. Предлагаемая схема учета результатов интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации¹

¹ Разработано автором.

Иными словами, их первоочередная цель заключается в получении результатов интеллектуальной деятельности, имеющих все основания быть признанными в качестве нематериальных активов. Причем более чем достаточные.

Второе. Четко разграничить этапы создания результатов интеллектуальной деятельности и дать их определения. Предлагается ввести в текст ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» термины «исследования» и «разработки», дать их определения, привести критерии и особенности признания затрат на исследования и разработки, вытекающие из их экономической сущности. При этом в основу могут быть положены как определения, данные МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», так и содержащиеся в Федеральном законе «О науке и государственной научно-технической политике».

Третье. Организовать учет результатов интеллектуальной деятельности, не подлежащих правовой охране, на счете 97 «Расходы будущих периодов» на отдельном субсчете. Отражение таких объектов в составе вложений во внеоборотные активы, как это предписывает действующее ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», противоречит функциональной роли соответствующего счета. Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», прежде всего, калькуляционный и предназначен для систематизации всех затрат, связанных с созданием того или иного долгосрочного актива, а после того, как его стоимость сформирована, она переносится на счет, предназначенный для учета такого рода активов (например, на счет 01 «Основные средства»).

Одновременное отражение на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» затрат, связанных с формированием стоимости долгосрочных активов, и самих долгосрочных активов противоречит принципу последовательности. Затраты по созданию (модернизации и т. п.) основных средств и нематериальных активов после того, как их стоимость сформирована (увеличена), переносятся на обособленный синтетический счет, предназначенный для учета такого рода активов, а затраты на НИОКР после получения результата остаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Напомним, что ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» предписывает неисключительные права на результаты интеллектуальной деятельности учитывать в качестве расходов будущих периодов. Там же, на наш взгляд, уместно систематизировать информацию об используемых в финансово-хозяйственной деятельности результатах интеллектуальной деятельности, не подлежащих правовой охране. И первая, и вторая группа объектов в полной мере отвечает экономической сущности и предназначению счета 97 «Расходы будущих периодов». В то же время имеющиеся отличия требуют раздельного отражения их на соответствующих субсчетах.

2.2. Вследствие этого считаем целесообразным рекомендовать следующую систему субсчетов к счету 97 «Расходы будущих периодов».

97-1 «Права пользования результатами интеллектуальной деятельности». На этом субсчете могут быть отражены права пользования объектами интел-

лектуальной собственности в сумме фактических затрат на приобретение таких прав (лицензий).

97-2 «Результаты интеллектуальной деятельности, не подлежащие правовой охране». На этом субсчете могут быть отражены затраты на создание (приобретение) результатов интеллектуальной деятельности, не признаваемых в соответствии с установленным порядком в качестве нематериальных активов, в том числе малоценных.

97-3 «Затраты по сезонным и подготовительным работам». На этом субсчете могут быть отражены затраты, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий.

97-4 «Прочие затраты в расходы будущих периодов». На этом субсчете могут быть отражены затраты на неравномерно производимый в течение года ремонт основных средств, суммы начисленных отпускных, приходящихся на предстоящие периоды, и др.

Представленная система субсчетов позволяет охватить основные группы авансированных затрат, отражаемых на синтетическом счете 97 «Расходы будущих периодов».

2.3. По нашему мнению, «внутренне созданная деловая репутация» есть некая субстанция, не имеющая материально-вещественной формы, но не признаваемая нематериальным активом в силу невозможности ее идентификации (отделения от других активов) и надежной оценки. По сути, она представляет собой неоцененный потенциал предприятия, заключающийся в наличии у него деловых связей, клиентской базы, налаженной системы сбыта, позиционирования продукции на рынке и т. д., и т. п., т. е. всего того, что характеризует деловую репутацию вообще.

В случае же с деловой репутацией, возникающей при объединении предприятий, становится возможной как ее идентификация, так и оценка.

Поэтому речь должна идти не о двух разных понятиях, а о двух состояниях (качествах, фазах) одной и той же категории — «деловая репутация».

Сами термины «внутренне созданная деловая репутация» и «деловая репутация, возникшая при объединении предприятий» некорректны. Не может быть деловой репутации, созданной исключительно внутри предприятия, без его взаимодействия с другими участниками рынка, равно как не может быть репутации, образовавшейся исключительно вследствие продажи экономического субъекта.

Деловая репутация возникает в процессе функционирования предприятия, осуществления им финансово-хозяйственной деятельности, причем как в силу целенаправленных действий руководства по повышению конкурентоспособности продукции, доверия покупателей, укрепления позиций на рынке и т. д., так и вследствие внешних факторов — экономической политики государства, изменений валютных курсов, развитости инфраструктуры и пр.

В любом случае верно то, что деловая репутация зарождается на предприятии (в отношении предприятия). При этом ее идентификация и надежная оценка становятся возможны лишь при продаже экономического субъекта целиком, как имущественного комплекса.

Таким образом, ошибочно считать, что деловая репутация появляется при продаже (объединении) предприятий. Она возникает гораздо раньше (в процессе финансово-хозяйственной деятельности), в момент продажи происходит ее «материализация» — становится возможным осуществить ее надежную оценку.

2.4. В настоящее время в российской и международной практике бухгалтерского учета отсутствует методика оценки так называемой «внутренне созданной деловой репутации». Деловая репутация исчисляется лишь при объединении предприятий.

Заметим, однако, что, на наш взгляд, идентификацию и квантификацию (измерение) деловой репутации с меньшей степенью надежности и в отношении определенного круга экономических субъектов все же можно осуществить, и не дожидаясь продажи предприятия или ликвидации юридического лица. Так для компаний, котирующих свои акции на бирже, не составляет труда регулярно определять деловую репутацию.

Методика оценки предельно проста: это разница между рыночной капитализацией компании (стоимостью всех ее акций или долей на бирже) и ее балансовой стоимостью (величиной чистых активов, исчисленных по данным бухгалтерского учета). Это еще раз подтверждает тезис о внутреннем единстве понятия «деловая репутация». Именно так определяется ее величина при продаже компании целиком, с той лишь разницей, что чистые активы в этом случае вычитают не из предполагаемой рыночной стоимости фирмы (определяемой на основе информации о купле-продаже на бирже определенной части ее акций), а из фактической цены купли-продажи всей компании.

Другой вопрос, что такая оценка, на наш взгляд, и, очевидно, на взгляд авторов бухгалтерских стандартов, не может быть признана достаточно надежной в силу различных конъюнктурных колебаний, действий финансовых спекулянтов и т. д. То, что цена акций понизилась или повысилась, вовсе не означает, что появятся желающие купить контрольный пакет, если его вообще можно купить.

Тем не менее, анализ динамики средних значений показателя деловой репутации, определенной предлагаемым способом, может оказаться весьма полезным при принятии экономических решений, в частности в области инвестирования. Поэтому, на наш взгляд, присутствие в финансовой отчетности и пояснениях к ней сведений о величине деловой репутации и методике ее расчета повысит аналитическую ценность такой отчетности.

В частности, такая справочная информация уместна в составе отчета об изменениях капитала, раздел «Справки» которого мог бы быть несколько изменен и содержать следующие показатели:

1) чистые активы в балансовой оценке (приводится величина чистых активов, исчисленная на основании данных бухгалтерского учета в соответствии с действующей методикой);

2) чистые активы в рыночной оценке (отражается рыночная капитализация компании, т. е. текущая рыночная стоимость всех ее акций или долей, при условии что ее можно определить);

3) деловая репутация (подсчитывается разница между текущей рыночной и балансовой оценкой чистых активов).

2.5. С учетом сказанного считаем необходимым представить определение деловой репутации, раскрывающее сущность данного понятия и отражающее его внутреннее единство. Деловая репутация — это способность предприятия обеспечивать дополнительный приток экономических выгод вследствие наличия возникших в процессе финансово-хозяйственной деятельности и неотделимых от нее деловых связей, репутации качества, опыта управления, клиентской базы и т. п. факторов, определяемая как разница между стоимостью предприятия как имущественного комплекса в целом и величиной его чистых активов. Деловая репутация принимается к бухгалтерскому учету только при совершении сделки купли-продажи предприятия как имущественного комплекса, в целом.

В целях обеспечения пользователей финансовой отчетности дополнительными сведениями, способствующими принятию обоснованных экономических решений, информация о величине деловой репутации, рассчитанной на основе данных о стоимости организации, определяемой по данным фондового рынка, может отражаться в составе пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

2.6. Нельзя не отметить еще одно существенное обстоятельство, связанное с определением величины деловой репутации. Достоверная оценка деловой репутации согласно МСФО предполагает вычитание из стоимости компании стоимости всех ее активов и обязательств, оцененных не по первоначальной, а исключительно по справедливой стоимости. Именно в этом случае показатель деловой репутации будет отражать собственно деловую репутацию. Российская учетная практика, базирующаяся на исторических оценках, во многом лишает смысла исчисление данного показателя. Сегодня деловая репутация российских компаний в большей степени отражает то, насколько недооценены их активы, а не эффект синергии таких активов, с которым как раз и связана деловая репутация.

Сказанное вовсе не означает приверженность автора к оценке по справедливой стоимости и агитацию за ее скорейшее и повсеместное применение в России. Суть выраженного мнения состоит в том, что учет деловой репутации в условиях использования исторических оценок лишен всякого смысла. Это означает лишь, что деловая репутация как объект бухгалтерского учета есть неотъемлемая часть концепции учета по справедливой стоимости.

2.7. Деловая репутация возникает в отношении предприятия как субъекта предпринимательской (экономической) деятельности, но отражается в учете

организации как субъекта гражданско-правовых отношений, обязанной в соответствии с законодательством вести бухгалтерский учет.

Проблема состоит, прежде всего, в том, что многие отождествляют понятия «предприятие» и «организация»; не до конца последовательны в этом вопросе и нормативные документы по бухгалтерскому учету.

Из этого следует, что деловая репутация приобретенного предприятия подлежит отражению в учете организации-покупателя, что, в принципе, логично и естественно. Парадокс заключается в том, что для расчета деловой репутации необходима информация о стоимости активов и обязательств приобретаемого предприятия (не организации, а именно предприятия). Предприятие же в соответствии с действующим законодательством вовсе не обязано вести бухгалтерский учет, а если и ведет (что случается довольно редко), то тем более не обязано представлять его данные третьим лицам.

Таким образом, можно сказать, что *предприятие* — это экономический субъект (экономическая единица, имущественный комплекс, необходимый для осуществления предпринимательской деятельности), а *организация* — это юридический субъект (юридическая единица, юридическое лицо, признаваемое таковым вследствие возможности вступать в гражданские правоотношения).

Теоретически признание деловой репутации возможно:

- а) при заключении договора купли-продажи предприятия;
- б) при приобретении организации (юридического лица), в состав которого входит предприятие (имущественный комплекс).

По нашему мнению, теоретически, признание деловой репутации при приобретении доли в уставном капитале юридического лица весьма спорно и возможно, лишь когда посредством такой сделки, по сути, происходит приобретение (присоединение) предприятия:

- а) приобретается 100% акций (долей) в уставном капитале юридического лица либо меньшая доля, позволяющая осуществить реорганизацию путем присоединения к организации приобретенного (или выделенного) юридического лица;

- б) с момента приобретения доли в уставном капитале, позволяющей осуществить реорганизацию, до ее фактического завершения прошло не более 12 месяцев.

Третья, не менее важная, группа проблем вызвана смещением статических и динамических начал в оценке нематериальных активов.

3.1. Проанализировав и сопоставив существующие в российских и международных стандартах подходы к толкованию и особенности учетного отражения процессов амортизации, износа, обесценения и переоценки (уценки), а также исследовав сущность этих понятий с точки зрения экономической и учетной теории, целесообразно сформулировать некоторые обобщения.

Обесценение есть элемент статической концепции, его задача — показать степень утраты стоимости актива, что необходимо для оценки финансового состояния организации. Амортизация — часть динамической концепции, ее суть — отразить процесс распределения (переноса) стоимости актива на се-

бестоимость готовой продукции, что связано с исчислением достоверного финансового результата.

В широком смысле обесценение отражает износ, как моральный, так и физический. В зависимости от стоящих перед учетом задач начисление амортизации может: а) полностью соответствовать процессу износа; б) принимать во внимание факторы утраты активом своих потребительских свойств; в) осуществляться абсолютно независимо и вне всякой связи с износом.

Обесценение (удорожание) есть объективный процесс, а уценка (доценка) — учетная процедура. Под обесценением (вообще, в широком смысле, в т. ч. и для целей бухгалтерского учета), на наш взгляд, следует понимать утрату объектом своих потребительских свойств, своей ценности. Уценка, в отличие от обесценения, есть не сама утрата этих качеств, а учетная процедура, позволяющая отразить такую утрату. Под уценкой, соответственно, следует понимать учетный прием по отражению снижения стоимости объекта учета.

Амортизация и обесценение, равно как обесценение и уценка, — не части целого. Их неправильно рассматривать как взаимодополняющие элементы одной совокупности.

Рассматривая амортизацию и обесценение, следует понимать, что речь идет об одном и том же явлении, анализируемом с разных углов (точек) зрения, концепций. В рамках одной системы счетов невозможно одновременно отразить стоимость, утраченную вследствие морального и физического износа, не исказив суммы затрат, распределенных на произведенную продукцию (работы, услуги), и наоборот. Это возможно лишь в независимых учетных системах. К примеру, в финансовом учете рассчитывают амортизацию, а в управленческом — износ. Допустимо использование в этих целях системных (балансовых) и внесистемных (забалансовых) счетов и т. д.

3.2. Сказанное дает основание сформулировать альтернативную концепцию учета процессов амортизации и обесценения активов. В ее основе — параллельное их отражение. Погашаемая стоимость актива состоит из амортизируемой (или обесценивающейся) стоимости и сумм невозмещаемых потерь от различного рода чрезвычайных обстоятельств, вследствие которых происходит единовременное списание остатка нераспределенной (испогащенной) стоимости. Поэтому правомерно говорить о процессах амортизации и обесценения как о независимых параллельных направлениях погашения стоимости, а о недостатке и потерях от порчи ценностей — как о фактах единовременной утраты стоимости.

3.3. При попытке смоделировать процесс начисления амортизации способом уменьшаемого остатка, описанном в ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», установлены следующие особенности:

1) данный способ обеспечивает нелинейное погашение стоимости только при $K = 2$ и $K = 3$;

2) остаточная стоимость становится равной нулю за несколько месяцев до окончания срока полезного использования, следовательно период амортиза-

ции не совпадает со сроком полезного использования (об использовании ликвидационной стоимости речи не идет).

Последнее означает, что актив продолжает приносить экономические выгоды, в то время как у него отсутствует такая возможность, поскольку он полностью амортизирован.

Для того чтобы устранить недостаток, содержащийся в ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», предлагается усовершенствовать формулу, добавив к ее знаменателю число $(K - 1)$, где K — коэффициент ускорения.

Использование уточненного алгоритма позволит обеспечить соответствие процесса распределения стоимости нематериального актива периоду и характеру получения экономических выгод, на что нацелены как российские, так и международные стандарты.

Выполненное исследование и его основные результаты позволят повысить качество нормативно-методического обеспечения бухгалтерского учета нематериальных активов и могут служить основой дальнейшего развития учетной теории и практики.

ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ИССЛЕДОВАНИЯ ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ

Статьи в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК

1. Белозерова, Т.Г. Актуальные вопросы амортизационного учета нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова // Известия Орел ГТУ. Экономические и гуманитарные науки (ЭиГН). — 2009. — №9/215 (583). (0,4 п. л.).

2. Белозерова, Т.Г. Проблемы оценки нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской, Ю.Н. Молодцова // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. — 2009. — №4 (16). (0,9 п. л., авторских 0,3 п. л.).

Статьи, монографии и тезисы докладов, опубликованные по теме диссертации

3. Белозерова, Т.Г. (Шинкарева, Т.Г.) Управленческий учет — система информации для эффективного управления предприятием [Текст] / Т.Г. Белозерова // Транзитивная экономика на постсоветском пространстве: опыт, проблемы, перспективы : сб. науч. тр. — Краснодар : Кубанский гос. ун-т, 2002. — 440 с. (0,1 п. л.).

4. Белозерова, Т.Г. (Шинкарева, Т.Г.) Учетная политика: исторический аспект [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской // Альтернативы экономического роста в России : матер. Междунар. семинара: в 2 кн. Кн. 2. — Краснодар : Кубанский гос. ун-т, 2003. — 245 с. (0,1 п. л., авторских 0,05 п. л.).

5. Белозерова, Т.Г. Капитализация затрат в программное обеспечение согласно стандартам GAAP и МСФО [Текст] / Т.Г. Белозерова, Н.О. Шайдуров // Инвестиционный потенциал экономического роста в условиях глобализа-

ции : матер. Междунар. науч.-практ. конф. — Краснодар : Кубанский гос. ун-т, 2004. — Ч. 3. — 194 с. (0,2 п. л., авторских 0,1 п. л.).

6. Белозерова, Т.Г. Отнесение организационных расходов к нематериальным активам [Текст] / Т.Г. Белозерова // Инвестиционный потенциал экономического роста в условиях глобализации : матер. Междунар. науч.-практ. конф. — Краснодар : Кубанский гос. ун-т, 2004. — Ч. 3. — 194 с. (0,1 п. л.).

7. Белозерова, Т.Г. Нематериальные активы: достоинства и недостатки национального стандарта [Текст] / Т.Г. Белозерова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций : матер. II Всеросс. науч.-практ. конф.: в 2 ч. — Воронеж, 2004. — Ч. 1. — 183 с. (0,1 п. л.).

8. Белозерова, Т.Г. Раскрытие информации о нематериальных активах [Текст] / Т.Г. Белозерова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций: Матер. III Всеросс. науч.-практ. конф.: в 2 ч. — Воронеж, 2005. — Ч. 1. — 185 с. (0,1 п. л.).

9. Белозерова, Т.Г. Актуальные вопросы признания и учета нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова, М.И. Кутер, Д.В. Луговской // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций : матер. III Всеросс. науч.-практ. конф.: в 2 ч. — Воронеж, 2005. — Ч. 1. — 185 с. (0,2 п. л., авторских 0,1 п. л.).

10. Белозерова, Т.Г. Учетная политика — составной элемент экономической политики организации [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций : матер. III Всеросс. науч.-практ. конф.: в 2 ч. — Воронеж, 2005. — Ч. 1. — 185 с. (0,2 п. л., авторских 0,1 п. л.).

11. Белозерова, Т.Г. Нематериальные активы — терминологическое противоречия в современном законодательстве [Текст] / Т.Г. Белозерова // Современные проблемы бухгалтерского учета: стратегический, управленческий, финансовый, международные стандарты отчетности : матер. Междунар. науч.-практ. конф. — Майкоп : Адыгейский гос. ун-т, 2005. — 347 с.

12. Белозерова, Т.Г. К вопросу об идентификации нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова // Современные тенденции развития российской и зарубежной теории и практики управления и учета : матер. Междунар. науч.-практ. конф. — Ставрополь, 2006. — 280 с. (0,1 п. л.).

13. Белозерова, Т.Г. Анализ состава и структуры нематериальных активов по данным бухгалтерской (финансовой отчетности) отчетности [Текст] / Т.Г. Белозерова // Современные тенденции развития российской и зарубежной теории и практики управления и учета : матер. Междунар. науч.-практ. конф. — Ставрополь, 2006. — 280 с. (0,4 п. л.).

14. Белозерова, Т.Г. Нематериальные активы в бухгалтерском и налоговом законодательстве [Текст] / Т.Г. Белозерова // Актуальные проблемы тео-

рии и практики бухгалтерского учета : сб. науч. трудов. — Краснодар, 2006. — 320 с. (0,1 п. л.).

15. Белозерова, Т.Г. Нематериальные активы: международные и национальные аспекты [Текст] / Т.Г. Белозерова // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета : сб. науч. трудов. — Краснодар, 2006. — 320 с. (0,1 п. л.).

16. Белозерова, Т.Г. Оценка нематериальных активов: критический взгляд [Текст] / Т.Г. Белозерова // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета : сб. науч. трудов. — Краснодар, 2006. — 320 с. (0,2 п. л.).

17. Белозерова, Т.Г., Гайденок В.В. Объекты интеллектуальной собственности как часть нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова, В.В. Гауденко // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета : сб. науч. трудов. — Краснодар, 2006. — 320 с. (0,1 п. л., авторских 0,05 п. л.).

18. Белозерова, Т.Г. Классификация интеллектуальной собственности по части четвертой ГК РФ [Текст] / Т.Г. Белозерова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций : матер. V Всеросс. науч.-практ. конф.: в 3 ч. — Воронеж, 2007. — Ч. 1. — 177 с. (0,2 п. л.).

19. Белозерова, Т.Г. Нематериальные активы как объекты бухгалтерского и налогового учета [Текст] / Т.Г. Белозерова // Все для бухгалтера. — 2007. — №22 (214). (0,3 п. л.).

20. Белозерова, Т.Г. Особенности раскрытия информации об основных элементах нематериальных активов в финансовой отчетности в России и МСФО [Текст] / Т.Г. Белозерова // Актуальные проблемы и инновации в экономике, управлении, образовании, информационных технологиях : матер. Междунар. науч. конф.: в 4 ч. — Ставрополь, 2009. — Ч. 2. — 170 с. (0,2 п. л.).

21. Белозерова, Т.Г. Критерии признания нематериальных активов в российских и международных стандартах: сходства и различия [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской // Актуальные проблемы и инновации в экономике, управлении, образовании, информационных технологиях : матер. Междунар. науч. конф.: в 4 ч. — Ставрополь, 2009. — Ч. 2. — 170 с. (0,2 п. л., авторских 0,1 п. л.).

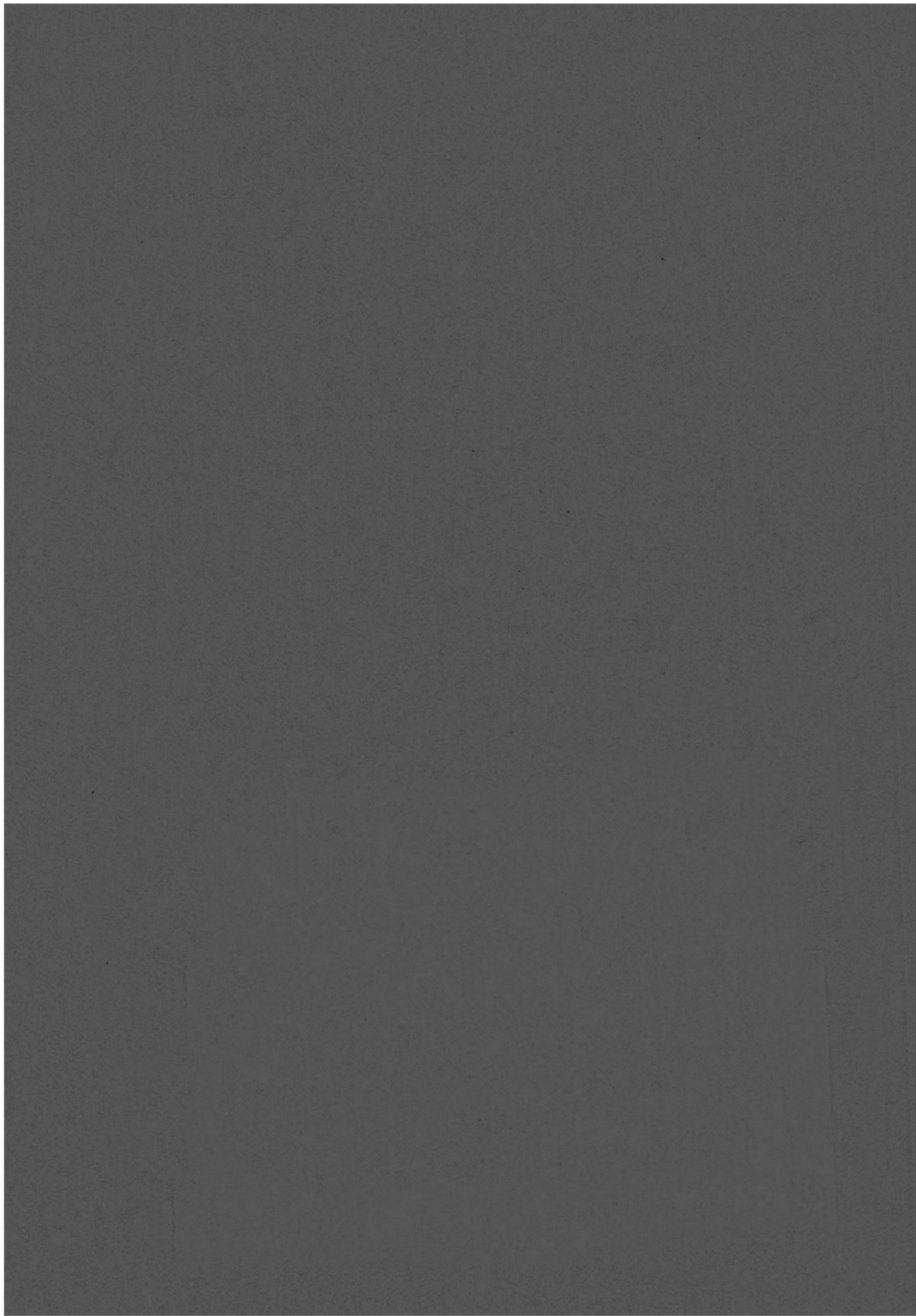
22. Белозерова, Т.Г. Проблемы первоначальной оценки нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской // Все для бухгалтера. — 2009. — №8 (236). (0,4 п. л., авторских 0,2).

23. Белозерова, Т.Г., Луговской Д.В. Экономико-правовые аспекты идентификации нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. — 2009. — №8 (128). (0,8 п. л., авторских 0,4).

24. Белозерова, Т.Г. Деловая репутация: сложности идентификации, оценки, отражения в отчетности [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской //

Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. — 2009. — №9 (129); Все для бухгалтера. — 2009. — №11 (239) (1,2 п. л., авторских 0,6).

25. Белозерова, Т.Г. Научные исследования и опытно-конструкторские разработки и их роль в создании нематериальных активов [Текст] / Т.Г. Белозерова, Д.В. Луговской // Все для бухгалтера. — 2009. — №10 (238) (1,0 п. л., авторских 0,5).



10 ~